

Fabbricati da demolire in aree fabbricabili: neanche la permuta gioca ai fini della riqualificazione

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 6 Novembre 2020

La Cassazione si esprime sul tema della cessione di fabbricati da demolire: nemmeno in caso di permuta il trasferimento può essere riqualificato come cessione di area edificabile.

Fabbricati da demolire in aree fabbricabili: la Cassazione in tema di permuta

Con l'[ordinanza n. 22409 del 6 settembre 2019](#), la Corte di Cassazione ha affermato che anche in caso di permuta il trasferimento non può essere riqualificato come cessione di area edificabile.

L'interessante pronuncia della Corte appare particolarmente interessante, in quanto investe non la vendita classica ma una permuta, alla luce peraltro delle indicazioni offerte dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 23/E del 29 luglio 2020, che ha chiuso la querelle relativa alle plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati cd.da demolire, di cui all'art.67, comma 1, lett.b), del T.U. n. 917/86.



Sull'argomento puoi approfondire nei seguenti articoli:

[Plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati da demolire](#)

[La cessione di immobile da demolire non configura cessione d'area: la posizione della Cassazione](#)

Il fatto oggetto dell'ordinanza della Cassazione n. 22409/2019

La Commissione tributaria regionale del Veneto conferma la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso proposto dal contribuente contro l'avviso di accertamento con il quale, in relazione all'anno d'imposta 2009, era stata recuperata a tassazione, ai sensi degli artt. 67, comma 1, lett. b), e 68, comma 1, TUIR, la plusvalenza derivante un atto di permuta con cessione di un fabbricato, con riferimento al quale, in epoca antecedente alla cessione, era stato rilasciato permesso di costruire, previa demolizione del fabbricato.

Riteneva la CTR che si verteva, nella fattispecie, *“in ipotesi di permuta di area edificabile su cui insisteva il fabbricato poi demolito, in considerazione del dato testuale del contratto, del fatto che acquirente fosse un'impresa di costruzioni, della indicazione nell'atto della circostanza che era stato rilasciato permesso di costruire, del fatto che al momento della stipula erano già iniziati i lavori, della sproporzione del prezzo concordato rispetto alle dimensioni del fabbricato”*.

Avverso la decisione, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, lamentando, innanzitutto, che la CTR non ha considerato che ciò che rileva ai fini della configurabilità della plusvalenza tassabile è la natura oggettiva dell'immobile al momento della cessione, non assumendo per contro rilievo gli elementi soggettivi riferibili alla sfera dei contraenti nonché attività la cui realizzazione è eventuale e rimessa alla potestà di un soggetto diverso dall'acquirente.

Per la Corte, la censura è fondata.

Invero, la decisione impugnata, nel valorizzare ai fini dell'applicazione dell'imposta la circostanza che le parti avessero previsto la demolizione del fabbricato con successiva costruzione da parte dell'acquirente di nuove unità abitative, si pone in contrasto con il precedente orientamento espresso.

Si è difatti, al riguardo, affermato:

«La disposizione (art. 67 tuir) che assoggetta a tassazione, quali “redditi diversi”, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, non è applicabile alle cessioni aventi ad oggetto, non un terreno “suscettibile di utilizzazione edificatoria”, ma un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato; l’entità sostanziale del fabbricato non può essere mutata in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti, e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso in specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all’atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l’acquirente) da quello interessato dall’imposizione fiscale» (Cassazione n. 15629 del 2014; nello stesso senso, Cassazione n. 7853 del 2016, in motivazione).

Inoltre, in Cassazione n. 19129 del 2017, scrivono i giudici:

«sono soggette a tassazione separata, quali “redditi diversi”, le “plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”, e non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati: ciò vale anche qualora l’alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell’immobile e, successivamente alla compravendita, l’acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell’istanza, in quanto la “ratio” ispiratrice del citato articolo 81 tende ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un’attività produttiva del proprietario o possessore ma dall’avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica».

Da ultimo, Cassazione n. 5088 del 2019 ha precisato che:

«In tema di irpef, ai fini della tassazione separata, quali «redditi diversi», delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni dichiarati edificabili in sede di pianificazione urbanistica, l'alternativa fra «edificato» e «non edificato» non ammette un tertium genus, con la conseguenza che la cessione di un edificio, anche ove le parti abbiano pattuito la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, non può essere riqualificata dall'amministrazione finanziaria come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria residua del lotto su cui insiste, essendo inibito all'ufficio, in sede di riqualificazione, superare il diverso regime fiscale previsto tassativamente dal legislatore per la cessione di edifici e per quella dei terreni».

Cessione di fabbricati da demolire: brevi note

Mentre per le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di fabbricati è prevista l'imponibilità nella sola ipotesi in cui tale cessione avvenga prima del decorso del quinquennio dall'acquisto ovvero dalla costruzione - fatte salve le ipotesi in cui l'acquisto avvenga per successione o donazione e le cessioni di unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso fra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari - le plusvalenze realizzate dalla vendita, anche parziale, dei terreni, dopo che su di essi sono state eseguite opere intese a renderli edificabili, invece, sono assoggettate a tassazione a prescindere dal periodo di possesso dell'immobile[1].

La posizione dell'Amministrazione finanziaria è stata sostanzialmente delineata nella R.M. n. 395/E del 22 ottobre 2008, secondo cui le plusvalenze relative alla cessione di fabbricati con annessi terreni di pertinenza, oggetto di un piano di recupero approvato dal Comune che ne prevede l'abbattimento e l'ampliamento della cubatura, vanno tassate quale cessione di area edificabile, in quanto oggetto della compravendita non sono più i fabbricati ma i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

E confermata dalla circolare n. 28/E del 21 giugno 2011 (punto 1.2), che si è espressa in relazione ad una ipotesi di cessione di immobili strumentali, senza che siano iniziati i lavori di demolizione e bonifica

previsti.

Detta posizione di prassi non ha tuttavia trovato conferma nella giurisprudenza di legittimità^[2], secondo cui, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza ex articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR, "se oggetto del trasferimento a titolo oneroso è un edificio, detto trasferimento non può mai essere riqualificato come cessione di area edificabile, nemmeno quando l'edificio è destinato alla successiva demolizione e ricostruzione ovvero quando l'edificio non assorbe la capacità edificatoria del lotto su cui insiste".

In considerazione dell'indirizzo assunto dalla giurisprudenza di legittimità, le Entrate, con la [circolare n. 23/2020](#) hanno ritenuto superate le indicazioni contenute nella risoluzione n. 395/E del 2008, atteso che secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione, se su un'area insiste un qualsivoglia fabbricato, la stessa area deve dirsi già edificata e non può essere ricondotta alla previsione di area «suscettibile di utilizzazione edificatoria» di cui all'art.67 del TUIR, atteso che la potenzialità edificatoria si è già consumata.

Parere di fatto confermato nella risposta all'[interpello n. 331 del 10 settembre 2020](#), dove la fattispecie riguardava la vendita di due unità immobiliari destinate ad abitazione (ed un'area pertinenziale esterna) che l'acquirente, sulla base di idoneo titolo abilitativo, provvederà a demolire per la costruzione di un nuovo fabbricato.

“Trattasi, dunque, non della cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria bensì della cessione di un fabbricato pervenuto per successione e, pertanto, alla stessa trova applicazione la relativa disciplina”.

CommercialistaTelematico aveva già trattato più volte l'argomento, per approfondimenti ad esempio:

- [Cessione di fabbricato da demolire e cessione di terreno: sono equiparabili ai fini delle imposte dirette?](#)
- [Il fabbricato da demolire: quale trattamento fiscale](#)
- [Vendita di fabbricato \(da demolire\) o di area edificabile?](#)

NOTE

[1] Ai sensi dell'art.67, comma 1, lett. b), del T.U.n.917/86 sono redditi diversi "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonchè, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante".

Ai sensi del successivo art.68, del T.U.n.917/86, la plusvalenza di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art.67 è costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Per gli immobili di cui alla lett.b), del comma 1, dell'art.67, acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lett.b) del comma 1 dell'art.67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonchè dell'INVIM.

Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonchè dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.

Se sia per la tassazione della plusvalenza relativa al fabbricato che per quella relativa al terreno edificabile è prevista la tassazione ordinaria, per la tassazione della plusvalenza dell'area edificabile è prevista l'opzione per la tassazione separata, ex art.17 lett. g-bis) del T.U.n.917/86.

[2] Cfr., fra le altre Cass.n.5088/2019

A cura di Gianfranco Antico

Venerdì 6 novembre 2020